

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA**

**KATEDRA ÚČETNICTVÍ**

**Poskytování služeb a zboží v reklamě z pohledu daně  
z přidané hodnoty a daní z příjmů**

**Supply of Services and Goods in the Advertising from  
the Perspective of Value Added Tax and Income Taxes**

**Student: Pavlína Duračková**

**Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová**

**2011**

**Poděkování**

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí práce, Ing Kateřině Randové, za její pomoc a praktické rady během konzultací.

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11. 5. 2011

.

.....

Pavλίna Duračková

## **OBSAH**

<b>1</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>DETERMINACE ZÁKLADNÍCH POJMŮ Z OBLASTI REKLAMY .....</b>	<b>3</b>
2.1	OBECNÉ POJMY .....	3
2.2	POJMY Z OBLASTI DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	4
2.3	POJMY Z OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMU .....	8
<b>3</b>	<b>POSKYTOVÁNÍ REKLAMY Z POHLEDU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY A DANĚ Z PŘÍJMŮ .....</b>	<b>11</b>
3.1	REKLAMNÍ A PROPAGAČNÍ PŘEDMĚTY .....	11
3.2	VZORKY .....	15
3.3	REKLAMA, PROPAGACE A REPREZENTACE .....	18
3.4	DARY VERSUS REKLAMA .....	20
3.5	VÝDAJE NA SPONZOROVÁNÍ .....	23
3.6	REKLAMA NA INTERNETU .....	25
3.7	VÝSTAVY A VELETRHY .....	26
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÉ PŘÍKLADY VČETNĚ ZAÚČTOVÁNÍ .....</b>	<b>30</b>
4.1	SOUVISLÝ PŘÍKLAD VYBRANÝCH ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ .....	31
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>38</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>40</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK</b>	
	<b>SEZNAM TABULEK</b>	
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	

# 1 ÚVOD

Reklama je bezesporu aktuálním tématem jak pro její příznivce, tak odpůrce. Je nezpochybnitelné, že reklama je fenoménem naší doby a každý z nás se již s ní v mnoha podobách setkal. Cílem této práce není posuzovat, jakým způsobem reklamní sdělení působí na jednotlivce či společnost, ale podívat se na problém reklamy z pohledu daní a účetnictví.

Téměř všichni seriózní ekonomové všech politických odstínů se shodují, že reklama slouží cílům užitečným, pokud je využívána k podávání informací o nových výrobcích. Například ekonom Alfred Marshall „informativní“ úlohu reklamy také schvaloval, ale reklamu „soupeřící“ odsuzoval jako plýtvání. [14]

Reklamu je, jak vidno, nutno brát jako všudypřítomnou součást dnešního života. Každý podnikatelský subjekt nepochybně s reklamou v malé či větší míře pracuje. Je tedy žádoucí, aby v pracovní činnosti byla reklama správně identifikována, zaúčtována a daňově posouzena.

Vzhledem ke skutečnosti, že v naší legislativě reklamu definují pouze právní předpisy bez jakékoliv návaznosti na daňové a účetní předpisy, dochází v praxi k mnoha nedorozuměním. Náš daňový zákon nezná výrazy jako je prezentace, skonta, sponzoring, bonusy. Zná jen výraz dar, propagace, reprezentace. [17]

Reklama je v naší legislativě definována v zákoně č.40/1995 Sb., o regulaci reklamy ve znění novely z roku 2001. Příslušný § 1 odst. 2 zní:

*„Reklamou se rozumí oznámení, předvedení či jiná prezentace šířené zejména komunikačními médii, mající za cíl podporu podnikatelské činnosti, zejména podporu spotřeby nebo prodeje zboží, výstavby, pronájmu nebo prodeje nemovitostí, prodeje nebo využití práv nebo závazků, podporu poskytování služeb, propagaci ochranné známky, pokud není dále stanoveno jinak.“ [20]*

S nadčasovou platností vyjádřil definici reklamy již Ottův naučný slovník z roku 1888:

*„Reklama je veřejné vychvalování předmětů obchodních, uměleckých apod., jenž se děje prospekty, plakáty, obchodními štíty, vyvolávači, nosiči, návěští atd., zvl. pak časopisy. Anotace prostě věc oznámí, reklama se ji snaží od okolí odlišiti, vyzvednouti, pozornosti obecnstva přiblížiti. Stává se tak nadpisy (nápadnými, tajemnými, zvědavost budícími), tím, že se nešetří místem, stereotypním opětováním, verši, zvl. pak obrázky.“ [20]*

Reklama je zde hlavně proto, aby splnila cíle, které definuje zadavatel. Propaguje výrobky či služby, a to za úplatu. Má také adresátovi pomoci, usnadnit rozhodování či výběr, zkrátka mu posloužit a upokojit jeho potřeby.

Z hlediska daňového a účetního není rozhodující, zda se jedná o reklamu čistě komerční, politickou či sociální. Všechny kategorie musí řešit otázku – *jde či nejde o reklamu?*

Cílem práce je podrobněji analyzovat popisovanou problematiku a následně odpovědět na otázku, jak k danému problému přistupovat z hlediska daně z přidané hodnoty, daně z příjmů a ve vybraných případech také z pohledu účetního.

## 2 DETERMINACE ZÁKLADNÍCH POJMŮ Z OBLASTI REKLAMY

Vymezení alespoň základních pojmů, se kterými se čtenář v této práci setká, je potřebné k tomu, abychom se mohli smysluplně zabývat zásadními otázkami této práce. U daňových zákonů je pozornost zaměřena hlavně na ustanovení týkající se problematiky, se kterou se lze setkat v reklamní činnosti.

### 2.1 OBECNÉ POJMY

#### *Kategorie reklam*

- jakákoliv komerční reklama, cílem které je prodej výrobků nebo služeb;
- komerční reklama s částečným či převládajícím nekomerčním/neziskovým sdělením;
- politická reklama;
- sociální reklama: primárním cílem této reklamy není hmotný zisk, ale upozorňování na celospolečenské problémy a informování o nich.

**Zadavatel reklamy** – právnická nebo fyzická osoba, která objednala u jiné právnické nebo fyzické osoby reklamu [7]

**Zpracovatel reklamy** – právnická nebo fyzická osoba, jež pro sebe nebo pro jinou právnickou nebo fyzickou osobu zpracovala reklamu [7]

**Šířitel reklamy** – právnická nebo fyzická osoba, která reklamu veřejně šíří [7]

**Komunikační media** – media, kterými je reklama šířena. Jde tedy o prostředky, jimiž je reklama přenášena.

- Periodický tisk
- Neperiodické publikace
- Rozhlasové a televizní vysílání
- Audiovizuální produkce
- Počítačové sítě
- Nosiče audiovizuálních děl

- Plakáty
- Letáky

### ***Další prostředky reklamy***

- Veletrhy
- Reklamní panely, billboardy
- Propagační materiály
- Reklamní soutěže
- Product placement - užívání reklamy ve filmovém průmyslu
- Listing – příspěvek obchodnímu domu na vydání nabídkových katalogů

## **2.2 POJMY Z OBLASTI DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY**

### ***Územní působnost dle § 3 ZDPH***

1. Tuzemsko – území ČR
2. Území EU – ostatní členské státy
3. Třetí země – území mimo tuzemsko a EU

### ***Osoba nepovinná k dani***

- Je osoba, která není osobou povinnou k dani.
- Osoba, na kterou se nevztahuje zákon o dani z přidané hodnoty – neuskutečňuje ekonomickou činnost.

### ***Osoba registrovaná k dani v jiném členském státě § 4 odst. 1 písm. g) dle ZDPH***

- Osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro účely daně z přidané hodnoty v rámci obchodování mezi členskými státy. [4]

### ***Zahraniční osoba § 4 odst. 1 písm. h) dle ZDPH***

- Osoba, která nemá na území Evropského společenství sídlo, místo podnikání ani místo pobytu. [4]



### ***Osoba povinná k dani § 5 odst. 1 dle ZDPH***

V souladu s předpisy Evropského společenství, které nerozlišují osoby povinné k dani podle typu subjektů, ale dle jejich činnosti, tzn., že osobou povinnou k dani:

- je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, a to osoby tuzemské, z jiných členských států nebo osoby ze třetích zemí;
- právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomickou činnost;
- stát, kraje, obce se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osobu povinnou k dani [4]

### ***Ekonomická činnost § 5 odst. 2 dle ZDPH***

*Ekonomická činnost je*

- soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby;
- soustavná činnost vykonávaná dle zvláštních předpisů jako nezávislé činnosti;
- využití hmotného i nehmotného majetku za účelem získání příjmů

*Ekonomická činnost není*

- činnost zaměstnanců nebo jiných osob na základě pracovněprávního vztahu;
  - činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP
- [4]

### ***Místo plnění při dodání zboží - § 7 odst. 1 dle ZDPH:***

- dodání zboží bez odeslání nebo přepravy je místem plnění místo, kde dochází k dodání předmětného zboží např. prodejna, sklad [4]

### ***Základní pravidla pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby § 9 dle ZDPH:***

osobě povinné k dani § 9 odst. 1 dle ZDPH

- místem plnění je místo, kde má tato osoba jako příjemce služby své sídlo nebo místo podnikání;
- pokud je služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se na jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna.

osobě nepovinnou k dani § 9 odst. 2 dle ZDPH

- místem plnění je místo, kde má tato osoba jako příjemce služby své sídlo nebo místo podnikání;
- pokud je služba poskytnuta provozovně osoby povinné k dani, nacházející se na jiném místě, než kde je její sídlo nebo místo podnikání, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby podle § 9 odst. 1 a 2 ZDPH se nepoužije, pokud se použijí pravidla speciální, která jsou vymezena v § 10 až § 10k dle ZDPH. [4]

***Místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání, zábavy a podobných služeb - § 10b dle ZDPH***

- místo plnění u těchto služeb se stanoví místo plnění podle místa, kde se služba koná

Novelou zákona se toto pravidlo zúžilo jen na služby spočívající v oprávnění ke vstupu na tyto akce, a vedlejší služby, které s tímto oprávněním přímo souvisí.

Dosavadní pravidlo zůstává zachováno také u služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných akcí poskytovaných osobě nepovinné k dani. [4]

***Místo plnění při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani § 10h odst. 1 písm. b)***

Místo plnění při poskytnutí služby zahraniční osobě nepovinné k dani je místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo nebo místo pobytu, pokud jde o reklamní službu [4]

***Místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi - § 10k dle ZDPH***

- Pokud se u služby určí místo plnění podle základního pravidla uvedeného v § 9 odst. 1 zákona o DPH, ale služba je poskytována uvedené osobě povinné k dani ze třetí země a tato osoba je zároveň v tuzemsku plátcem (má zde provozovnu), za místo plnění se pak považuje tuzemsko, pokud k užití služby dojde v tuzemsku.
- Tuzemský plátcem pak vystavuje daňový doklad s platnou daní. [4]

***Za dodání zboží za úplatu se také považuje - § 13 odst. 4 písm. a)***

- použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátcem
- úplata v tomto případě fakticky není poskytnuta [4]

***Použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností***

***plátce dle § 13 odst. 5***

- odpočet daně byl u tohoto majetku uplatněn pro tyto účely:
  - trvalé použití obchodního majetku plátcem pro jeho osobní spotřebu nebo spotřebu zaměstnanců
  - trvalé použití pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomické činnosti
  - poskytnutí obchodního majetku bez úplaty [4]

***Uskutečnění plnění a povinnost přiznat poskytnutí služby s místem plnění mimo tuzemsko § 24a odst. 1 ZDPH***

- použije při přiznání služeb s místem plnění mimo tuzemsko, z nichž plátcí nevzniká povinnost přiznávat daň na výstupu dle zákona o DPH platného pro Českou republiku;
- toto plnění má povinnost přiznat toto plnění ke dni jeho uskutečnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve [4]

***Základ daně § 36 odst. 6 písm. a) dle ZDPH***

V tomto odstavci je v souladu se Směrnicí k DPH vymezeno, kdy je základem daně pořizovací cena zboží, dle písm. a)

- ve stanovených případech, a to zejména při bezúplatném poskytnutí nebo poskytnutí pro účely nesouvisející s ekonomickou činností, základem cena zboží nebo cena obdobného zboží, za kterou by bylo zboží možno pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění [4]

***Sazba daně u zdanitelného plnění dle § 47 ZDPH odst. 1 písm. a) a písm. b)***

- Základní sazba je od 1. 1. 2010 stanovena ve výši 20 %.
- Snížená sazba od stejného data je stanovena ve výši 10 %.

Tyto sazby zůstaly v platnosti i po novele od 1. 4 2011. [10]

Se změnou sazeb daně je třeba počítat zřejmě s účinností od roku 2012, snížená sazba naroste na 14 % a od roku 2013 se předpokládá jednotná sazba 17,5 %.

#### ***Sazba daně u zboží dle § 47 ZDPH odst. 3***

- U zboží je výchozí sazbou sazba daně základní, tj. 20 % a pouze u zboží, které je no v příloze č. 1 ZDPH se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 10 %.[10]

#### ***Sazba daně u služeb dle § 47 ZDPH odst. 4***

- U služeb je výchozí sazbou taktéž sazba daně základní, tj. 20 % a pouze u služeb, které jsou uvedeny v příloze č. 2 ZDPH se uplatňuje snížená sazba daně ve výši 10 %.

[10]

## **2.3 POJMY Z OBLASTI DANĚ Z PŘÍJMU**

#### ***Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky od daně osvobozeny dle § 6 odst. 9 písm. g) dle ZDP***

- hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb u zaměstnavatelů;
- hodnota nepeněžních darů poskytovaných ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmů) po zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2 000 Kč ročně u každého zaměstnance[18]

#### ***Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP***

- jsou příjmy ze živnosti [18]

#### ***Ostatní příjmy dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP***

- z příležitostné činnosti [18]

#### ***Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů - § 24 odst. 1 dle ZDP***

- Výdaje vynaložené na reklamu a propagaci jsou dle výše uvedeného § daňově uznatelným nákladem při dodržení zásady hospodárnosti a účelnosti.
- Provede-li plátce službu zákazníkovi zdarma, jedná se o dar a výdaje spojené s tímto darem nejsou výdajem daňovým [18]

***Výdaje (náklady) na odstraňování následků živelních pohrom dle § 24 odst. 2 písm. zp)***

***ZDP***

- jsou daňovým výdajem vynaložené v rámci pomoci vynaložené v rámci pomoci poskytnuté formou nepeněžitého plnění v souvislosti s odstraňováním následků živelních pohrom, ke kterým došlo na území České republiky nebo jiného státu EU, Norska nebo Islandu
- tyto výdaje nelze současně uplatnit jako dar [18]

***Za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení zajištění a udržení příjmů pro daňové účely nelze uznat dle § 25 odst. 1 písm. t) dle ZDP***

- výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary [18]

***Od základu daně lze u fyzických osob odečíst dle § 15 odst. 1 ZDP hodnotu darů***

- Minimální hranice daru je stanovena ve zdaňovacím období na víc jak 2 % ze základu daně nebo alespoň 1 000 Kč.
- Maximální hranice daru je stanovena ve zdaňovacím období nejvýše na 10 % ze základu daně
- Od základu daně lze odečíst dary poskytnuté
  - obcím,
  - krajům,
  - organizačním složkám státu,
  - právnickým osobám se sídlem na území České republiky, nebo členského státu Evropské unie, Norska nebo Islandu,
  - právnickým osobám, které jsou pořadateli veřejných sbírek podle zvláštního zákona
- Na financování
  - vědy a vzdělání,
  - výzkumných a vývojových účelů,
  - kultury,
  - školství
  - na policii,
  - na požární ochranu,
  - na podporu a ochranu mládeže,

- na ochranu zvířat a jejich zdraví
- na účely sociální, zdravotnické a ekologické,
- humanitární,
- charitativní,
- náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti,
- tělovýchovné a sportovní, a
- politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost.

Dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky provozujícím

- školská a
- zdravotnická zařízení a
- zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat,
- a na financování těchto zařízení

u obdarovaných právnických osob zákon požaduje pouze uvedený způsob využití daru, bez ohledu na to, jakou činnost právnická osoba provozuje, u fyzických osob je rozhodující i předmět podnikatelské činnosti. [18]

### ***Od základu daně lze u právnických osob odečíst dle § 20 odst. 8 ZDP hodnotu darů***

Podmínky pro určení využití daru a příjemce daruj, jsou prakticky identické s těmi, které ZDP definuje v § 15 odst. 1 pro fyzické osoby (viz výše).

- Minimální hranice daru je stanovena ve zdaňovacím období na minimální částku 2 000 Kč.
- Maximální hranice daru je stanovena ve zdaňovacím období nejvýše na 5 % ze základu daně

V případě poskytnutí darů vysokým školám a veřejným výzkumným institucím lze základ daně snížit nejvýše o dalších 5%. [18]

### **3 POSKYTOVÁNÍ REKLAMY Z POHLEDU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY A DANĚ Z PŘÍJMŮ**

Tato kapitola je zaměřená na případy, které mohou být z pohledu daní nejvíce problematické a v praxi mají nepříjemné dopady v podobě doměrků daní.

#### **3.1 REKLAMNÍ A PROPAGAČNÍ PŘEDMĚTY**

Reklamní a propagační předměty jsou počínaje rokem 2010 vymezeny odlišně jak pro účely daně z příjmů, tak pro účely daně z přidané hodnoty. [10]

##### **Vymezení z hlediska DPH**

Toto vymezení vyplývá z ustanovení § 75 odst. 2 a ustanovení § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH. Zákon o dani z přidané hodnoty s účinností od 1. 1. 2010 již nepoužívá pojem reklamní a propagační předmět, ale používá pojem dárek v rámci ekonomické činnosti.[10]

##### **Vymezení v ZDP**

Podle znění §25 odst. 1 písm. t) ZDP není poskytnutí reklamního a propagačního předmětu darem a výdaje spojené s pořízením reklamního a propagačního předmětu jsou u poskytovatele daňově uznatelným výdajem. Na příjemce reklamního a propagačního předmětu se vztahuje znění § 4 odst. 1 písm. z) ZDP. Zde se uvádí, že od daně jsou osvobozeny příjmy plynoucí ve formě daru přijatého v souvislosti s podnikáním nebo jinou samostatnou výdělečnou činností jako reklamního předmětu opatřeného obchodním jménem nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto daru, jehož hodnota nepřesahuje 500 Kč.[10]

Obecně platí, že zboží bezúplatně dodané je předmětem daně z přidané hodnoty. Výjimkou z tohoto obecného pravidla jsou právě např. reklamní a propagační předměty, od roku 2009 také obchodní vzorky bez ohledu na jejich hodnotu.

Poskytnutí reklamních nebo propagačních předmětů se tedy podle ustanovení § 13 odst. 8 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty nepovažuje za dodání zboží. Poskytnutí takového předmětu obchodní povahy není předmětem daně z přidané hodnoty, přičemž při jejich pořízení má plátce nárok na odpočet daně.[6]

Reklamní předmět musí splňovat následující podmínky:

- Jedná se o předmět, který s platností od 1. 1. 2009 nemusí již být označen obchodní firmou nebo ochranou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby (tato podmínka označení předmětu byla v zákoně do 31. 12. 2008) – nicméně se lze domnívat, že poskytnutí takového předmětu pro potřeby podnikání lze prokázat například právě opatřením předmětu typickými firemními barvami, podmínka označení předmětu pro účely daně z příjmů musí být i nadále pro daňovou účinnost nákladů na pořízení reklamních předmětů zachována v souladu s ustanovením § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů:
- Pořizovací cena předmětu nepřesahuje 500 Kč bez daně z přidané hodnoty. Do limitní částky 500 Kč je nutné započítat i případné náklady na potisk, obal, dopravu.
- Podmínka, že se jedná o zboží, které není předmětem spotřební daně, s výjimkou tichého vína, byla rovněž s platností od 1. 1. 2009 zrušena (u DPH). Podmínka vyloučení předmětů, které jsou předmětem spotřební daně (s výjimkou tichého vína) pro daňovou účinnost pořízení reklamních předmětů u pohledu daně z příjmů musí být však i nadále splněna.

Vypuštění podmínky označení předmětu a vyloučené předmětů spotřební daně se ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty k reklamním předmětům upravilo v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES čl. 16 o společném systému daně z přidané hodnoty.[6]

**Přesné znění čl.16:** *„Použije-li osoba povinná k dani zboží, které tvoří součást jejího obchodního majetku, pro svou soukromou potřebu nebo pro potřebu svých zaměstnanců, přenechá-li toto zboží bez úplaty, popřípadě obecněji řečeno použije-li takové zboží k jiným účelům než pro účely svého podnikání, považuje se takové použití za dodání zboží nebo jeho části plně nebo zčásti odpočitatelná. Je-li však zboží použito jako vzorky nebo jako dárky malé hodnoty pro účely podnikání, nepovažuje se to za dodání zboží za úplatu.“* [15]



## Porovnání řešení reklamního a propagačního předmětu v ZDP a ZDPH [10]

Tabulka č. 1 Porovnání řešení reklamního a propagačního předmětu v ZDP a ZDPH

Údaj	Řešení podle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP	Řešení podle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH
Vymezení	Reklamní a propagační předmět	Dárek v rámci ekonomické činnosti
Finanční limit	500 Kč bez DPH	500 Kč bez DPH
Označení předmětu	Označení obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele předmětu nebo název propagovaného zboží nebo služby	X
Vztah ke spotřební dani	Předmět nepodléhá spotřební dani s výjimkou tichého vína	X

Zdroj: Macháček + vlastní úprava

Tichá vína jsou definována v § 93 odst. 3 zákona o spotřebních daních, jedná se o vína bílá, růžová, červená, ale nepatří sem vína šumivá a dezertní. [6]

### Příklad

*„Obchodní společnost provozující hotel rozdává na konci roku svým obchodním partnerům reklamní předměty v podobě láhve vybraného červeného vína nebo bílého vína. Pořizovací cena jedné láhve činí 450 Kč bez daně, náklady na potisk logem hotelu a dárkovou tašku činí 50 Kč bez DPH. Plátce při pořízení reklamních předmětů uplatní nárok na odpočet daně a při jejich rozdávání obchodním partnerům neuplatní daň na výstupu. Pořízení reklamních předmětů bude daňově účinný náklad z pohledu daně z příjmů.“ [6]*

Pokud plátce pořídí stejné předměty nesplňující limitní podmínku 500 Kč bez daně, uplatní si odpočet daně na vstupu a následně dodaní daní na výstupu z důvodů použití pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností. Nebo může plátce volit

praktičtější postup, kdy neuplatní odpočet daně a následně nedodaňuje rozdávání reklamních předmětů.[6]

### **Příklad**

*„Společnost s r.o., která je plátcem DPH, rozdává svým obchodním partnerům v závěru roku láhev francouzského koňaku opatřenou označením své obchodní firmy. Cena jedné láhve činí 450 Kč bez DPH. Vzhledem k tomu, že koňak podléhá spotřební dani, není splněna podmínka dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, a proto výdaje spojené s pořízením alkoholu nejsou u poskytovatele daňově uznatelným výdajem. Nejedná se o reklamní a propagační předmět, ale o výdaj na reprezentaci. Z hlediska DPH je splněna podmínka uvedená v § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH a poskytnutí láhve koňaku není zdanitelným plněním a nepodléhá dani na výstupu, plátce si může uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu při pořízení lahvi koňaku.“[10]*

Stejný postup společnost uplatní při rozdávání dárkového balení kubánských doutníků, opatřené označením firmy. A to i v případě, když cena tohoto balení nepřesáhne částku 500,- Kč bez DPH.[10]

Jiná situace nastane v případě, kdy je zboží poskytnuto jako věcná odměna. V tomto případě je nutné postupovat dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH, který říká, že základem daně je při bezúplatném poskytování zboží cena obdobného zboží, za kterou by bylo možno toto zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

### **Příklad**

*„Obchodní společnost, která je plátcem DPH, poskytne v měsíci březnu svým zákazníkům, kteří nakoupili určitý typ zboží nad určenou hodnotu, bezúplatně jiný druh zboží, např. MP3 přehrávač. U těchto přehrávačů byl uplatněn nárok na odpočet daně v zákonné sazbě. V tomto případě se nejedná o dárek v rámci ekonomické činnosti, ale o věcnou odměnu, ze které je nutno přiznat daň na výstupu dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH. Společnosti vznikla v březnu povinnost přiznat daň na výstupu jako při dodání zboží, a to z ceny, za kterou by bylo možno toto zboží pořídit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“ [5]*

Novela k 1. 4. 2011 přinesla změnu týkající se nároku na odpočet daně u plnění pro případy poskytnutí dárků malé hodnoty nebo obchodních vzorků vymezených v § 13 odst. 8 písm. c), které nejsou předmětem daně. Předchozí úprava v těchto případech přiznávala vždy plný nárok na odpočet daně. Nově plátce musí při uplatnění nároku na odpočet daně v těchto případech zvažovat, pro jaké účely dárky malé hodnoty nebo obchodní vzorky poskytuje, resp. posuzovat míru souvislosti přijatých plnění s celkovou ekonomickou činností a uskutečněnými plněními. Například jestliže plátce poskytne dárek malé hodnoty nebo bezúplatně obchodní vzorky v souvislosti se svou ekonomickou činností, v jejímž rámci uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně, je u příslušných přijatých plnění povinen nárok na odpočet daně krátit a to dle ustanovení § 72 odst. 4 ZDPH. [4]

## **3.2 VZORKY**

S platností od 1. 1. 2009 do ustanovení § 13 odst. 8 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty byla přidána úprava pro obchodní vzorky, která je tak již v souladu se směrnicí o společném systému daně z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení se za dodání zboží nepovažuje poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti plátce. Hodnotový limit pro obchodní vzorky není v zákoně stanoven, pojem vzorek také není vymezen, a to ani ve směrnici.

Ze smyslu směrnice o společném systému daně z přidané hodnoty, případně zákona o dani z přidané hodnoty lze odvodit, že vzorek by měl obsahovat tyto atributy: [6]

- Jedná se o zboží, které poskytovatel vyrábí nebo nakupuje a hodlá jej nabízet k prodeji.
- Důvodem poskytnutí vzorku je snaha vyvolat, případně zvýšit budoucí poptávku zákazníka po zboží.
- Vyzkoušením tohoto vzorku může být uspokojena potřeba tohoto zboží (např. potenciální zákazník použije vzorek pro svoji potřebu).
- Vzorek může být použit v běžném balení, ve kterém je zboží nabízeno k prodeji nebo ve speciálním menším balení.
- Vzorek sám nemusí být označen obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží nebo služby.

- O vzorek se bude jednat i v případě, kdy plátce předává větší počet vzorků svým obchodním partnerům (distributorům), aby jej užili výše uvedeným způsobem.[6]

Dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou obchodní vzorky daňově účinným výdajem.

Z pohledu DPH není vzorek předmětem daně dle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH.

### **Příklad**

*„Hotel provozuje vlastní hotelovou restauraci. Zaměstnává cukráře a vyrábí cukrářské výrobky, které poskytuje hostům v restauraci. V rámci propagace cukrářské výroby rozdává svým důležitým obchodním partnerům – cestovním agenturám dorty v dárkových krabicích. Krabice jsou pro jednoznačnou identifikaci označeny logem hotelu. Takový dort lze považovat za vzorek z výroby a poskytnout ho v rámci propagace restauračních služeb. Poskytnutí vzorku není předmětem daně z přidané hodnoty. Náklady na jeho výrobu budou daňově účinné z pohledu daně z příjmů.“[6]*

Za vzorek lze považovat např. i rozeslání neprodaných časopisů vydavatelem na různé odborné firmy. I tyto výdaje jsou považovány za výdaje daňové dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a z pohledu DPH nejsou předmětem daně dle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH.

Podnikateli lze doporučit vedení evidence takto zasláných reklamních vzorků a počtu získaných nových zákazníků. [16]

### **Ochutnávkové akce**

Výdaje na ochutnávky, ochutnávkové akce lze považovat za daňové výdaje podle § 24 odst. 1 ZDP. Takovými akcemi se rozumí propagační akce, při kterých je konečnému zákazníkovi poskytnut bezúplatně malý vzorek zboží k jeho vyzkoušení. Důležité je, že při těchto akcích se nikdy nerozdává celé obchodní balení, ale pouze část tohoto balení formou vzorku. Vzorky ochutnávaného zboží nelze považovat za dary, protože při bezúplatném poskytnutí vzorku se jednoznačně očekává protiplnění, a to nejčastěji ve formě nákupu ochutnávaného zboží. Hodnota zboží použitého v rámci ochutnávkových akcí je potom reklamním nákladem. [6]

Podnikatel, organizátor ochutnávkové akce, nemá přehled, který zákazník obdržel vzorek a poté nabízené zboží zakoupil a který příležitost ke koupi nevyužil. Úmyslem provozovatele ochutnávkových akcí je záměr přesvědčit každého zákazníka ke koupi zboží, jehož vzorek obdržel.

Z toho plyne, že u těchto akcí se protiplnění očekává u každého zákazníka. Z uvedených důvodů nelze na vzorky aplikovat ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP. [16]

Ochutnávkové akce je potřeba pro uplatnění daňových výdajů řádně zdokumentovat. Je nutno uvést údaje popisující zejména místo a datum konání ochutnávkové akce, velikost vzorku určeného k rozdávání a skutečnou spotřebu obchodních balení, ze kterého byly vzorky poskytovány. [16]

### **Marketingové akce**

jsou zaměřeny na podporu prodeje. U těchto akcí je nutno rozlišit způsob poskytnutí určitého výrobku nebo zboží zdarma v rámci podpory prodeje hlavního nabízeného zboží.

Ministerstvo financí daňové posouzení váže na skutečnost, zda dodání zboží je deklarováno v rámci marketingové akce jako poskytnuté zdarma, nebo je nabízeno zákazníkovi zboží jako dva výrobky za cenu jednoho. [9]

#### ***Příklad***

*„Prodejce kosmetiky nabízí balíček dvou šamponů za cenu jednoho. V jiném případě nabízí při zakoupení šamponu spolu s regeneračním přípravkem zaplacení ceny jen hlavního výrobku šamponu. V tomto případě výrobky nabízené k hlavnímu výrobku (šamponu) nejsou poskytnutím zdarma a nepodléhají dodanění dle ZDPH.“[9]*

#### ***Příklad***

*„Prodejce kosmetiky nabízí, že při zakoupení dvou šamponů poskytne třetí zdarma. V tomto případě považuje Ministerstvo financí dodání třetího šamponu za dodání zboží bez úplaty, které podléhá dani dle ZDPH.“[9]*

Závěrem je nutno dodat, že plátce musí prokázat důkazními prostředky, že reklamní předměty, propagační předměty a vzorky jsou poskytované bezúplatně v rámci ekonomické činnosti plátce. Proto se doporučuje vést alespoň základní evidenci těchto předmětů a prokázání jejich způsobu a cíle použití. [9]

### 3.3 REKLAMA, PROPAGACE A REPREZENTACE

Je velmi důležité správně odlišovat reklamu a propagaci od reprezentace vzhledem ke skutečnosti, že hranice mezi reklamou, propagací a reprezentací není zcela zřetelná.

#### Vymezení v ZDP

Zákon o dani z příjmu v § 24 odst. 1 ZDP uvádí, že náklady na reklamu jsou náklady daňovými, kdežto náklady na reprezentaci dle § 25 odst. 1 písm. t) téhož zákona jsou náklady nedaňovými. [12]

#### Vymezení z pohledu DPH

Pokud výdaje nelze z pohledu daně z příjmu uznat jako daňový náklad, pak plátce daně z přidané hodnoty, nemá nárok na odpočet daně. Konkrétně u reprezentace nárok na odpočet plátcí nevzniká u nákladů na reklamu a propagaci si plátce nárok na DPH může uplatnit. [12]

Hovoří-li se o reprezentaci, jsou to výdaje na občerstvení, čímž je zpravidla míněno pořádání různých firemních večírků, obědů s obchodními partnery, občerstvení při poradách apod.

#### **Příklad:**

*„Podnikatel si najal kinosál, kde probíhala prezentace jeho výrobků. Zadal si tisk pozvánky, které rozeslal svým odběratelům. Pro zúčastněné obchodní partnery připravil pohoštění ve formě chlebičků, minerálky, čaje a kávy. Výdaje spojené s úhradou nájmu kinosálu a tiskem pozvánek jsou výdaji daňovými v souladu s §24 odst. 2 písm. h) a §24 odst. 1 ZDP. Výdaje spojené s pohoštěním zúčastněných osob nejsou podle §25 odst. 1 písm. t) ZDP výdaji daňovými, jedná se o výdaje na reprezentaci.“ [16]*

#### **Příklad:**

*„Podnikatel nakoupil na zkrášlení firemních kanceláří osázené truhlíky s květinami, které umístil na okenní parapety, a několik umělých květin. Tyto květiny slouží jako dekorace při vstupu u firemní recepce. I když tyto výdaje nepřinášejí zisk přímo, je možné je uznat jako výdaje daňové v souladu s §24 odst. 1 ZDP, protože propagace firmy touto formou je*

*vnímána jako jistý druh vlastní reklamy. Je nesporné, že hezký vzhled provozovny podnikatele je tou nejlepší reklamou.“ [16]*

Obecné pravidlo, že občerstvení je nedaňový výdaj, neplatí v případech, kdy občerstvení je součástí ceny. Jedná se např. o občerstvení na palubě letadla, na školeních. Toto občerstvení je součástí ceny a výdaj spojený s nákupem tohoto občerstvení je výdajem daňovým dle §24 odst. 1 ZDP.[12]

Firmy v dnešní době využívají nabídkové katalogy nebo prospekty obchodních domů, tzv. listing. Za vydání těchto tiskovin poskytují peněžitý příspěvek. I v tomto případě se jedná o výdaj na reklamu a reprezentaci dle §24 odst. 1 ZDP vzhledem k faktu, že účelem tohoto konání je získání odběratelů.

### **Jednotné pracovní oblečení**

Za výdaje spojené s reklamou a propagací lze na straně podnikatele považovat i výdaje na pořízení pracovního oblečení vlastních zaměstnanců. Stanovisko k této problematice zveřejnilo Ministerstvo financí v pokynu D – 300.

Výdaje na pořízení jednotného pracovního oblečení a výdaje na údržbu tohoto oblečení jsou daňovým výdajem zaměstnavatele. Hradí-li zaměstnavatel výdaje na udržování jednotného pracovního oblečení zaměstnancům paušální částkou podle § 6 odst. 8 ZDP, lze považovat tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpise zaměstnavatele. Tento paušál musí být prokazatelně stanoven na základě kalkulace skutečných výdajů.

Za jednotné pracovní oblečení je považován např. stejnokroj, pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel má v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpise zakotvenou povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí podobu jednotného pracovního oblečení včetně všech jeho součástí. Zaměstnavatel musí zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele. Ty součásti jednotného pracovního oblečení, které takto označit nelze, by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství. [16]

### **Příklad**

*Zaměstnavatel pořídil svým zaměstnancům pracujícím ve firemním obchodě trička ve firemních barvách opatřené logem společnosti. Svým obchodním zástupcům pořídil oblek a kravatu, která byla také ve firemních barvách a opatřena viditelně logem společnosti. Z výše uvedeného lze vyvodit, že trička a kravata budou splňovat podmínky jednotného pracovního oblečení, a proto budou daňovým výdajem v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Oblek však nesplňuje podmínku, že pracovní oblečení nesmí být zaměnitelné s běžným občanským nebo společenským oděvem, a proto bude posuzován jako výdaj nedaňový dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP.*

Poplatník má důkazní břemeno při prokazování souvislosti mezi reklamou a daňovou účinností souvisejícího výdaje. Obecné znění na faktuře je nedostačující, je proto vhodné mít k dispozici vzorky reklamních předmětů, tiskopisů, výtisky časopisů s inzerátem, fotodokumentaci apod.

## **3.4 DARY VERSUS REKLAMA**

Chceme-li někoho podporovat, pak můžeme v souladu se zákonem podporovaný subjekt obdarovat věcným či peněžním darem, což je jednostranný tok peněz bez jakéhokoli protiplnění. Pokud se jedná o podporu vlastního zboží či služeb, může se jednat o reprezentaci, nebo o reklamu. [16] Dar nelze poskytnout a daňově uplatnit na podporu komerčních činností.

Darování je dvoustranný právní úkon, jehož znaky jsou: předmět daru, bezúplatnost a dobrovolnost. Problém nejčastěji nastává v situaci, jedná-li se o reklamu, za kterou není požadována a poskytnuta peněžní úhrada, ale protiplnění jinou formou. [13]

### **Příklad**

*„Podnikatel přispěl finanční částkou sportovnímu klubu na jeho činnost:*

- a) Od sportovního klubu nedostane žádné protiplnění. Pro podnikatele je to dar a nedaňový náklad.*
- b) Hráči tohoto klubu na svých dresech mají logo podnikatele, což je považováno za reklamu a daňový náklad.“ [12]*



### **Vymezení v ZDP**

- Poskytnutí daru dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nelze uznat za výdaj vynaložený k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Dar lze uplatnit za určitých podmínek jako položku snižující základ daně z příjmů právnických i fyzických osob. Podmínky upravuje u právnických osob ustanovení § 20 odst. 8 ZDP, u fyzických osob § 15 odst. 1 ZDP.
- Existuje výjimka z tohoto obecného postupu, a to při poskytnutí nepeněžního plnění poskytnutého v rámci pomoci s odstraňováním následků živelných pohrom, ke kterým došlo na území České republiky nebo ve státech EU, Norska nebo Islandu. [13] V tomto případě se poplatník může rozhodnout, zda uplatní tento náklad jako náklad daňový podle znění § 24 odst. 2 písm. zp) ZDP nebo jako položku snižující základ daně dle §15 odst. 1 u fyzických osob a §20 odst. 8 u právnických osob, tj. odečíst částku jako dar. Také není u tohoto případu omezena výše tak jako u daru. [13]

### **Příklad**

*Poplatník daroval v souvislosti s povodní v Liberci vysoušeč. V tomto případě se může rozhodnout, zda jeho hodnotu uplatní jako daňový náklad nebo jako položku snižující základ daně dle příslušných paragrafů ZDP. Pokud ale poplatník daruje na stejný účel peněžní dar, nelze částku použít jako daňový výdaj, ale pouze jako položku snižující základ daně dle příslušných paragrafů ZDP. [13]*

Základ daně lze snížit o hodnotu daru, jsou-li splněny podmínky ustanovení § 15 odst. 1 ZDP pro dárce fyzické osoby a ustanovení § 20 odst. 8 ZDP u právnických osob. Zákon vymezuje určení příjemce, využití daru a dále minimální a maximální hodnotu poskytnutých darů.

Podmínky uplatnění darů jsou podrobně rozebrány v kapitole 1.3.

Za dar se také nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou. [6] Podle ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP není poskytnutí reklamního a propagačního předmětu darem a výdaje spojené s pořízením reklamního a propagačního předmětu jsou u poskytovatele daňově uznatelným výdajem.

### **Příklad**

*Společnost rozdala svým zaměstnancům při příležitosti konce kalendářního roku jako malý dárek nástěnné kalendáře. Přijatý dar bude u zaměstnanců od daně osvobozený na základě § 6 odst. 9 písm. g) ZDP“. [7] Pokud zaměstnavatel opatří kalendář identifikačními znaky společnosti, lze tento výdaj chápat jako propagaci firmy ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP jako daňově uznatelné.*

*V případě, že se bude jednat např. o umělecké kalendáře bez označení obchodní firmy, jedná se o výdaj nedaňový. V tomto případě nebyla splněna podmínka ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) ZDP o označení daru obchodní firmou poskytovatele. Nejedná se tedy o propagační předmět, ale o výdaj na reprezentaci [11]*

### **Vymezení z pohledu DPH**

V případě, že dar poskytuje plátce DPH, jedná se o použití hmotného majetku pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností. Dle § 13 odst. 4 písm. a) v návaznosti na odst. 5 ZDPH. Pokud tedy plátce daruje majetek, ze kterého uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, jedná se o bezúplatné darování tohoto majetku a dle zákona o DPH je povinností plátce přiznat daň. [11]

Za dar je možné považovat i službu pokud je poskytnuta bezúplatně. U služby se z pohledu DPH postupuje obdobně jako u zboží.

### **Příklad**

*Plátce daně z přidané hodnoty jako dar škole věnuje opotřebovaný počítač, u něhož uplatnil nárok na odpočet daně. Základem daně nebude původní pořizovací cena tohoto počítače, ale cena, za kterou by se stejný nebo obdobný počítač pořídil v okamžiku jeho darování škole. Znamená to tedy, že uvedená cena zohledňuje stáří a míru opotřebení darovaného počítače. Plátce stanoví základ daně dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH, vypočítá daň a tu následně uplatní na výstupu v daňovém přiznání. [4]*

Z výše uvedených důvodů při daňovém posuzování darů je doporučováno v darovací smlouvě přesně formulovat činnost, na kterou je dar poskytován. Pro účetní jednotky je darování i přijetí daru vždy účetním případem, protože při něm dochází ke změně stavu

majetku. Velice zjednodušeně lze také konstatovat, že pokud je na jedné straně hodnota daru položkou snižující základ daně z příjmů, je tento dar na straně druhé osvobozen od daně darovací. Obdarovaný však musí uvedené dary uvést v přiznání k dani darovací. [13]

Setkáváme se také s případy, kdy prodejce deklaruje zvýhodnění jako přidání další hodnoty k prodávanému zboží aniž by cenu za toto zboží či zvýšil. V tomto případě se také může jednat o poskytnutí daru.

### **3.5 VÝDAJE NA SPONZOROVÁNÍ**

Sponzorováním se obecně označuje situace, kdy sponzor hradí náklady určité konkrétní akce, nebo přispívá na úhradu těchto nákladů tím, že za to získá poskytnutí reklamy.[8]

Je nutné upozornit, že české daňové zákonodárství výraz sponzoring nezná. Stejně jako výraz prezentace, skonta, bonusy. Zákon o dani z příjmu zná jen výrazy – dary, propagace, reprezentace. [17]

Jednou z právních úprav sponzorování je ustanovení § 1 odst. 4 zákona o regulaci reklamy: „Sponzorováním se rozumí příspěvek poskytnutý s cílem podporovat výrobu nebo prodej zboží, poskytování služeb nebo jiné výkony sponzora. Sponzorem se rozumí právnická nebo fyzická osoba, která takový příspěvek k tomuto účelu poskytne.“

Sponzorování upravuje i § 2 odst. 1 písm. s) zákona o provozování rozhlasového a televizního vysílání, dle tohoto zákona se sponzorováním rozumí jakýkoliv příspěvek poskytnutý právnickou nebo fyzickou osobou k přímému nebo nepřímému financování rozhlasových a televizních pořadů za účelem propagace jména a příjmení fyzické osoby, obchodní firmy, loga nebo ochranné známky sponzora nebo jeho služby, výrobků nebo jiných výkonů. Dle § 53 téhož zákona musí provozovatel zajistit, aby sponzorovaný pořad nepropagoval prodej, nákup či pronájem výrobků nebo služeb sponzora. [8]

Rozšířeným omylem je ztotožňování sponzorování s darováním. Sponzorování nemůže být s darováním totožné, protože nesplňuje podmínku bezplatnosti. Jde při něm o zaplacení recipročně poskytnuté služby. Je to vztah oboustranného plnění. Zpravidla bývá protiplněním právě reklama. Sponzor se zpravidla podílí na úhradě nákladů určité aktivity druhé strany, např. kulturního pořadu, vydání knihy, sportovního utkání. Současně mu druhá strana poskytne reklamu jeho výrobků, zboží či služeb, např. inzerátem, reklamní tabulí, reklamním

nápisem, např. na dresu. Reklamní služby jako protiplnění za příspěvek sponzora se nejčastěji uskutečňují uvedením loga sponzora jako partnera na plakátech, stránkách sponzorované publikace, na oblečení sportovců, na reklamních plochách sportovních stadionů. [8]

Každodenně se se sponzorováním setkáváme v televizi jako upoutávkou před nebo po pořadu. A to větou „Tento pořad sponzoruje...“ nebo „Tento pořad vám přináší...“. Z hlediska daně z příjmu je vždy rozhodující konkrétní znění smlouvy sponzora s televizí nebo jiným médiem. Vzhledem ke skutečnosti, že televize je právnickou osobou, je možné ji poskytnout také dar, který lze dle § 15 ZDP odečíst od základu daně při splnění zákonných podmínek. Ze smlouvy musí tedy jasně vyplývat, zda se jedná o reklamu nebo poskytnutí daru. Je tedy potřebné vždy najít skutečnou podstatu právního úkonu. [16]

### **Daň z příjmů u sponzora**

Pokud je ve sponzorské smlouvě sjednáno protiplnění formou reklamy, lze tyto prostředky poskytnuté jiné právnické nebo fyzické osobě považovat za náklady vynaložené na reklamu ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP jako daňově uznatelné. Tyto vynaložené prostředky musí souviset s dosažením, zajištěním a udržením výnosů podléhajícím dani z příjmu a jejich výše by měla být přiměřená hodnotě získaného protiplnění. [8]

### **Daň z příjmů u sponzorované osoby**

Výnosy z reklamní činnosti podléhají vždy zdanění daní z příjmů jak u fyzických, tak i u právnických osob. A to i u právnických osob, které nebyly založeny nebo zřízeny za účelem podnikání dle § 18 odst. 3. ZDP. Jedná se např. o občanská sdružení, nadace, obecně prospěšné společnosti, obce a příspěvkové organizace. [8]

Sponzorovaná osoba musí prokázat obsah, způsob a formu provedení reklamy a dobu jejího trvání. Tyto skutečnosti může doložit např. fotografiemi, zvukovou nebo obrazovou nahrávkou, archivací publikace apod.

### ***Příklad***

*Turistický klub Mladí turisté, který je občanským sdružením, obdržel od obchodní společnosti Moravskoslezská poradenská, a.s. na základě sponzorské smlouvy částku 50.000,- na pořízení sportovních batohů, kulichů a rukavic. Ve smlouvě bylo sjednáno, že na batozích a oděvech bude uvedeno logo společnosti. Obchodní společnost uplatnila poskytnutou částku jako daňově uznatelný náklad. Sponzorované zboží si nechala nafotit a fotodokumentaci*

*uložila do archivu pro případnou kontrolu z finančního úřadu. Turistický klub přijatou částku přiznal ke zdanění. Jako náklad příslušný k těmto výnosům může uplatnit částky vynaložené na vyšití loga. [8]*

V praxi může nastat situace, kdy podnikatel sponzoruje např. automobilové závody. Pokud je majitelem závodního vozu a na něm má svou reklamu, pak se může jednat jen o reprezentaci nebo o reklamu. [17]

### **3.6 REKLAMA NA INTERNETU**

Internetová reklama je stále více využívána pro svou dostupnost široké odborné i laické veřejnosti a všech věkových skupin.

Problémy nastávají u provozování internetové stránky s vlastním obsahem a to v případě pokud si na své soukromé stránky umístíte reklamní jednotku tzv. banner .

Klikne-li návštěvník stránek na tento banner, pak majitel stránek za každý “proklik“ obdrží určitou částku. [21]

#### **Vymezení z pohledu ZDP**

Je si nutné uvědomit, že pokud fyzická osoba, která na svých soukromých webových stránkách poskytuje reklamní prostor za úplatu, má povinnost tyto příjmy zdanit daní z příjmů.

Pokud je FO již poplatníkem daní z příjmů, má vyřízené živnostenské oprávnění, zdaňuje tyto příjmy dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP.

Častější situace, která v praxi nastává je, že poplatník nemá vyřízeno živnostenské oprávnění a v tomto případě se může příjem posuzovat dle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP. Otázkou k diskuzi zůstává, zda je možné příjem tohoto typu považovat za příjem z příležitostné činnosti.

Zda poplatník má povinnost podat daňové přiznání či nikoliv se řídí ustanovením § 38g ZDP. [21]

Daňové přiznání dle tohoto § 38g zákona je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč. Pokud má poplatník příjmy ze závislé činnosti, musí daňové přiznání podat, nemá li jiné příjmy vyšší než 6 000 Kč. [18]

### **Příklad**

*Poplatník daně z příjmů, fyzická osoba, měl příjem ze závislé činnosti. Živnostenský list nevlastní a od společnosti Google obdržel 18 000 Kč za „prokliky“ na reklamy umístěné na jeho soukromých webových stránkách.*

*V daném případě poplatník daňové přiznání podat musí, protože byl překročen zákonný limit 6 000 Kč. [18]*

### **Vymezení z pohledu ZDPH**

U výše zmiňovaných daňových subjektů je z pohledu DPH důležitý její obrat. V § 6 odst. 1 jsou vymezeny osoby osvobozené od uplatňování daně. Osobou osvobozenou od uplatňování daně se rozumí osoba povinná k dani, která má sídlo nebo místo podnikání v tuzemsku, a jejíž obrat nepřesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. [4]. Z toho je patrné, že u většiny subjektů mající příjmy z reklamy na soukromých webových stránkách nedojde k překročení hranice 1 mil. Kč. [21]

Tyto osoby nemají povinnost registrace, nestanou se plátcí daně z přidané hodnoty, tudíž budou osobami osvobozenými od DPH.

## **3.7 VÝSTAVY A VELETRHY**

### **Vymezení z pohledu daně z příjmu**

Výdaje spojené s účastí obchodní firmy na veletrhu či výstavě lze považovat za vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 odst. 1 dle ZDP. Náklady spojené s těmito akcemi jsou nemalé, je tedy potřeba i zde, dodržovat zásady hospodárnosti a účelnosti.

Pro uplatnění daně z přidané hodnoty je u těchto služeb v tuzemsku důležité, zda jsou tyto služby poskytovány jako soubor služeb nebo jako jednotlivé služby. Tyto informace nám poskytnou smluvní podmínky konkrétní akce. [2]

### **Vymezení z pohledu DPH**

Doposud platilo, že při stanovení místa plnění u služeb, které spočívají v pořádání výstav, veletrhů a kongresů včetně organizování těchto služeb a poskytnutí s nimi přímo

souvisejících služeb, se stanoví místo plnění dle § 10b ZDPH. U těchto služeb je pak místem plnění místo, kde jsou tyto služby uskutečňovány. U organizování služeb souvisejících s pořádáním veletrhů, jejichž poskytovatel je plátce daně, které jsou poskytovány jako jedna komplexní služba, je místo plnění dle § 10b ZDPH v tuzemsku, jestliže se příslušný veletrh koná v tuzemsku, a to bez ohledu na to, kdo je příjemcem této služby - zda osoba povinná k dani se sídlem nebo místem podnikání v tuzemsku či mimo tuzemsko nebo osoba nepovinná k dani. V tomto případě je poskytovatel služby povinen z této služby přiznat daň na výstupu dle § 21 ZDPH, tj. standardním způsobem. Základem daně je pak vše, co za úplaty obdržel nebo má obdržet plátce za poskytnutí služby od osoby, pro kterou bylo plnění uskutečněno. [2]

#### **Příklad**

*Osoba registrovaná k dani v Německu poskytuje plátcům daně veletržní a výstavní služby v Německu. Místem plnění při poskytované službě je Německo, protože u těchto služeb je místo plnění místo, kde je akce konaná. Při fakturaci za tyto služby bude osobou registrovanou k dani v Německu uplatněná tamní daň. Plátce může požádat v Německu o vrácení daně dle § 82 ZDPH. [9] Uvedený postup bylo možné uplatnit k 31. 3. 2011*

#### **Příklad**

*„Společnost se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, zajistila osobě registrované k dani v jiném členském státě EU pronájem výstavního místa včetně zařízení stánku, dodání energií, reklamních límců na stánek a dále přepravu a skladování vystavovaného zboží. Všechny uvedené služby byly sjednány ve smlouvě jako jedna služba. Místo konání veletrhu je v tomto případě v tuzemsku. Služba musí být proto účtována vystavovateli, který je osobou povinnou k dani se sídlem v jiném členském státě, včetně české daně. Příjemce této služby si může dle § 82a ZDPH požádat o vrácení daně v tuzemsku.“ [2] Uvedený postup bylo možné uplatnit k 31. 3. 2011*

#### **Příklad**

*„Společnost se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, zajistila osobě registrované k dani v tuzemsku v květnu 2010 pronájem výstavního místa včetně zařízení stánku v třetí zemi. Všechny uvedené služby byly sjednány ve smlouvě jako jedna služba. Místo konání veletrhu je v tomto případě v třetí zemi. Služba musí být proto účtována vystavovateli, který je*

*osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku bez daně.“ [2] Uvedený postup bylo možné uplatnit k 31. 3. 2011*

S účinností od 1. 4. 2011 byla změněna pravidla pro určení místa plnění. Tato změna má praktické dopady právě na uplatňování DPH při pořádání kongresů, výstav a veletrhů.

Podle novelizované úpravy od 1. 4. 2011 se místo plnění u těchto akcí stanoví dle základního pravidla, tj. podle § 9 odst. 1 ZDPH. Prakticky to znamená, že při poskytnutí služby organizátora výstavy osobám povinným k dani se již nebude postupovat podle § 10b ZDPH, ale podle § 9 odst. 1 ZDPH.

Novelou zákona se aplikace § 10b ZDPH použije pouze u služby spočívající v oprávnění ke vstupu na tyto akce a vedlejší služby, které s tímto oprávněním přímo souvisí. [10] Jedná se např. o poskytnutí vstupenky, předplatné vstupenky, permanentky apod. Ke změně nedojde u služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělání, zábavy a podobných akcí poskytnutých osobě nepovinné k dani. [2]

Tato novela zákona o DPH měla mít původně účinnost již od 1. 1. 2011, nebyla ale včas projednána a schválena, proto bylo rozhodnuto o posunutí její účinnosti až od 1. 4. 2011. Správně měla být zavedena směrnice, která by změny místa plnění u těchto služeb implementována již s účinností od 1. 1. 2011. Takže od tohoto data by čeští plátcí mohli využít tzv. přímého účinku směrnice a postupovat s jejím souladem, aniž by v té době byla novela ZDPH schválena. A to hlavně z důvodu, že zákazníci z jiných členských států EU nebudou chtít zaplatit českou daň tuzemskému plátcí, když vzápětí budou ze stejné služby přiznávat např. německou a současně žádat o vrácení české.

### ***Příklad***

#### ***Pořádání výstavy v tuzemsku***

*Firma, která je plátcem daně se sídlem v tuzemsku, uspořádá v červnu 2011 výstavu v Ostravě, účastníky jsou vystavovatelé tuzemští, z jiných členských států a taktéž z třetích zemí. Podle novelizované úpravy od 1. 4. 2011 se místo plnění již neurčí podle místa konání akce, ale dle základního pravidla, tj. podle § 9 odst. 1 zákona o DPH, a to je podle sídla nebo místa podnikání zákazníka, který je osobou povinnou k dani. Tuzemský vystavovatel vystaví svým obchodním partnerům z tuzemska, kteří jsou osobou povinnou k dani, fakturu včetně*



*DPH. Osobám povinným k dani se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko bude faktura vystavena bez DPH. Plátce daně jako organizátor výstavy bude účtovat svou službu osobám povinným k dani se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko bez DPH, i když se uvedená výstava bude konat v tuzemsku. [2]*

### **Příklad**

#### **Účast na veletrhu v jiném členském státě**

*Tuzemský plátce daně se zúčastní v červnu 2011 veletrhu ve Varšavě, který organizuje polská firma jako osoba registrovaná v jiném členském státě. Podle novelizované úpravy se místo plnění již neurčí podle konání akce, ale podle § 9 odst. 1 ZDPH. Polská firma jako organizátor akce vystaví fakturu bez daně a povinnost přiznat daň v tuzemsku na principu reverse-charge bude mít česká firma jako příjemce služby. Zároveň uplatní nárok na odpočet daně v daňovém přiznání. [3]*

### **Příklad**

#### **Účast na veletrhu v jiné třetí zemi**

*Společnost se sídlem v tuzemsku, která je plátcem daně, zajistila osobě registrované k dani v tuzemsku opět po roce, tj. v květnu 2011 pronájem výstavního místa včetně zařízení stánku v třetí zemi. Všechny uvedené služby byly sjednány ve smlouvě jako jedna služba. Místo konání veletrhu je v tomto případě v třetí zemi. Po novele bude tato služba účtována vystavovateli, který je osobou povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, ne bez daně jako v minulosti, ale včetně daně. [3]*

## 4 PRAKTICKÉ PŘÍKLADY VČETNĚ ZAÚČTOVÁNÍ

V této kapitole jsou zpracovány nejčastější účetní případy dle obvyklých postupů.

Jak bylo již výše zmiňováno, české účetní předpisy neřeší problematiku reklamy v žádném speciálním ustanovení. V případě, kdy se jedná o reklamu jednorázovou, účtujeme nejčastěji v rámci účtové skupiny 50 – Spotřebované nákupy, konkrétně syntetický účet 501 – Spotřeba materiálu.

Další oblastí, týkající se reklamy, jsou služby. Obecně vycházíme z *Českého účetního standardu pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy*, kde v bodě 3. 3. je uvedeno, že na účtech účtové skupiny 51 – Služby, se účtují prvotní náklady za externí služby, tj. výkony od jiných účetních jednotek. Výjimku tvoří účet sloužící k účtování nákladů na reprezentaci. Na tento účet se účtuje i o vlastních výkonech. [7]

Zásadu aktuálního principu zajistíme účtováním na účty časového rozlišení. Tato zásada vyžaduje účtování účetních případů do období, se kterým časově a věcně souvisí, a nikoli do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků. [7]

V účetnictví se lze s reklamou a propagací setkat jako:

- Spotřeba materiálu - obchodní vzorky, reklamní předměty, produktové katalogy, prezentační CD, letáky, billboardy, samolepky.
- Služba – inzerce, nájemné výstavních ploch.
- Nehmotný majetek - rozhlasové spoty, televizní reklama.
- Hmotný majetek – billboard na vlastní budově.
- Zásoba vlastní výroby – obchodní vzorky vlastní produkce.
- Pořízené zásoby – katalogy, reklamní předměty na skladě. [7]

K rozvahovému dni je nutná inventarizace reklamních předmětů či propagačních materiálů. Je nutné si uvědomit, že nespotřebované letáky, katalogy či plakáty jsou z pohledu účetnictví zásobou, a proto se i na tento majetek vztahuje proces inventarizace. [7]

Sazba daně z přidané hodnoty u zdanitelného plnění je u reklamních služeb vždy základní, tj. 20 % dle § 47 odst. 4. ZDPH

U většiny zboží dle § 47 odst. 3 je výchozí sazbou sazba daně základní, tj. 20 % a pouze u zboží, které je uvedeno v příloze č.1 může být uplatňována snížená sazba daně. Tato příloha vychází z novelizovaného znění Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, konkrétně přílohy III Směrnice.

Snížená sazba platí pro knihy, brožury, letáky, prospekty, noviny a časopisy, kde reklama nepřesáhne 50 % plochy. Je tedy zřejmé, že tiskoviny plně nebo podstatně určené k reklamě podléhají základní sazbě daně. [4]

## **4.1 SOUVISLÝ PŘÍKLAD VYBRANÝCH ÚČETNÍCH PŘÍPADŮ**

*Účetní jednotka je plátce DPH se sídlem v tuzemsku s vlastním výrobním areálem a hospodářskou budovou. Společnost má svůj vlastní výrobní program, jehož prodej je hlavním zdrojem příjmu. Marketingové oddělení se stará o propagaci tohoto výrobního programu a zároveň nabízí reklamní a propagační služby klientům.*

*Účetní jednotka má vypracovanou vnitropodnikovou směrnici týkající se:*

- a) časového rozlišování účetních operací;*
- b) vnitropodnikové dopravy;*
- c) zásob, kde používá průběžný způsob účtování – způsob A, tzn., že v průběhu účetního období účtují s využitím účtu v účtově třídě 1- Zásoby.*

Tabulka č. 2 Příklady účetních případů se zaúčtováním

<b>Popis operace z pohledu roku 2011</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>	<b>Poznámka</b>
1/ PF za nákup světelné reklamy od plátce DPH	042 343/Z	321	Poznámka č. 1
2/ PF za instalaci světelné reklamy na administrativní budovu od plátce DPH	042 343/Z	321	
3/ ID na zařazení světelné reklamy do užívání	021	042	Odepisovaný majetek
4/ PF za inzerát v odborném tisku od plátce DPH	518/A 343/Z	321	DU - § 24 odst.1 ZDP
5/ PF za grafický návrh inzerátu od neplátce DPH	518/A	321	DU- § 24 odst.1 ZDP
6/ PF tisk vizitek pro zaměstnance firmy od plátce DPH	501/A 343/Z	321	DU- § 24 odst.1 ZDP
7/ PF za pořízení počítače do oddělení marketingu od plátce DPH do 40.000,- Kč	501/A 343/Z	321	DU - § 24 odst.1 ZDP Neodepisovaný majetek
8/ VPD za nákup květinových truhlíků do oken kanceláří	501/A	211	DU - § 24 odst.1 ZDP
9/ VPD za nákup letniček do truhlíků od neplátce DPH	501/A	211	DU- § 24 odst.1 ZDP
10/ VPD za nákup kytice na uvítání zahraniční obchodní partnerky	513	211	DNU - dle § 25 odst. 1 písm. t)
11/ VPD za obchodní oběd placený kartou	513 211	211 261	DNU - dle § 25 odst. 1 písm. t)
12/ BÚ platba za pracovní oběd	261	221	
13/ PZF na veletrh v Polsku za výstavní plochu od plátce registrovaného v PL-leden 2011	518/A	321	Dle § 82 ZDPH lze požádat vrácení daně

			v PL
14/ BU platba PZF	321	221	
15/ BU kurzovní zisk z platby PZF	321	663	
16/ PF za drobné dárky v rámci ekonomické činnosti – deštníky á 200,- Kč/ks bez DPH od plátce DPH	112 343	321 321	Uplatněno DPH na vstupu dle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH
17/ ID rozdání deštníků s logem na veletrhu	501/A	112	DU splňuje podmínky RP
18/ PF za značkové víno á 550,-Kč/ks bez DPH od plátce DPH	112	321	Neuplatněno DPH na vstupu, nesplněna podmínka dle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH
19/ ID rozdání značkového vína obchodním partnerům	513/A	112	DNU - dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nesplňuje podmínky RP
20/ PF za tisk produktových katalogů pro obchodního partnera od plátce DPH	504/A 343/Z	321	DU- § 24 odst.1 ZDP
21/ VF za tisk katalogů pro obchodního partnera včetně grafických úprav	311	604/A 343/Z	DU - § 24 odst.1 ZDP
22/ BU úhrada VF za tisk katalogů	221	311	
23/ PF za účast na veletrhu v tuzemsku včetně realizace stavby stánku	518 343/Z	321	
24/ PF na billboardové plochy za červenec 2011 od plátce DPH	518 343	321 321	DU - § 24 odst.1 ZDP Smlouva
25/ PF na billboardové plochy za listopad 2010 až únor 2011		321	Nutno časově rozlišit
v roce 2010	518	383	
a) Rok 2010	383		DU - § 24

b) Rok 2011	518		odst.1 ZDP
c) DPH	343		Smlouva
26/ PF přijatá v prosinci 2011 na jednorázový inzerát zveřejněný v lednu 2012 od plátce DPH	381 343	321 321	Nutno časově rozlišovat
v roce 2012	518	381	
27/ PF přijatá v prosinci 2011 na inzerát opakující se každoročně od plátce DPH	518 343	321 321	Dle vnitropodnikové směrnice se opakující se operace časově nerozlišují
28/ PF na tisk katalogu nového zboží od plátce DPH	111 343	321 321	
29/ ID za dopravu vlastním automobilem	111	622	Aktivace vnitropodnikové služby
30/ ID přijetí katalogů na sklad – v pořizovací ceně	112	111	Včetně ceny za dopravu
31/ BU úhrada PF za katalogy	321	221	
32/ID spotřeba katalogů k 31. 12. 2011	501	112	DU - § 24 odst.1 ZDP
33/PF za pronájem salonku k obchodnímu jednání od plátce DPH	518 343	321 321	DU - § 24 odst.1 ZDP
34/ PF za ubytování obchodního partnera od neplátce DPH	513	321	DNU - dle § 25 odst. 1 písm. t)
35/ PVD na občerstvení za jednání od plátce DPH	513	211	DNU - dle § 25 odst. 1 písm. t)
36/ VF za grafický návrh kalendáře zahraniční osobě nepovinné k dani	311	602/A	Fakturováno bez DPH, místo

			plnění je dle § 10h ZDPH v třetí zemi
37/ PPD za tržbu výrobků nad určený limit pro získání staršího typu výrobku bezúplatně	211	601/A 343	
38/ ID na vyměření DPH za bezúplatné poskytnutí výrobku jako bonus za nákup	543 543	343 112	ZD dle § 36 odst. 6 písm. a) ZDPH, DNU – nesplňuje podmínky daru
39/ ID darování počítače DHM – a) odepsání zůstatkové ceny b) vyřazení c) DPH	543 082 543	082 022 343	Dar
40/ PF za dodání informačních brožur od tiskárny plátce DPH	504/A 343/S	321	Poznámka č. 2
41/ VF za dodání brožur zdravotnickému zařízení – bez sazby textu	311	604/A 343/S	Poznámka č. 2
42/PF za dodání informačních brožur od tiskárny plátce DPH	504/A 343/S	321	Poznámka č. 2
43/VF za dodání informačních brožur Zdravotnickému zařízení – se sazbou textu	311	602/A 343/Z	
44/ VF za realizaci veletržní služby tuzemskému plátcí v třetí zemi – červenec 2011	311	602/A 343/Z	Po novele dle § 9 odst. 1 ZDPH
45/44/ VF za realizaci veletržní služby tuzemskému plátcí v třetí zemi – únor 2011	311	602/A	Před novelou dle § 10b ZDPH

Zdroj: vlastní úprava

U sestavování daňového přiznání je nutné odečíst od účetního výsledku hospodaření před zdaněním náklady, které nejsou uznány na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V našem případě se jedná o účet 513 – *Náklady na reprezentaci* a 543 – *Dary*. Pokud dar splňuje všechny parametry určené zákonem, odečteme jeho výši od vypočtené daně z příjmů.

Při sestavování přiznání daně z přidané hodnoty od 1. 4. 2011 si plátce musí dát pozor na změny, které nastaly v §10b ZDPH., jak bylo již výše vysvětleno se místo plnění po novelizaci zákona stanoví podle základního pravidla, tj. podle § 9 odst. 1 ZDPH. Uvádět tyto služby v přiznání k DPH bude tedy dle příjemce služby nebo poskytovatele služby.

Účast na veletrhu v jiném členském státě bude organizátor výstavy účtovat bez daně a povinnost priznat daň má tuzemský plátce jako příjemce služby na principu reverse-charge. Daň z této služby plátce přizná v daňovém přiznání v ř. 5 a zároveň uplatní nárok na odpočet této daně v ř. 43 přiznání k DPH.

Plátce účtuje účast na veletrhu v tuzemsku osobě registrované k dani v jiném členském státě bez daně. Tuto službu musí plátce uvádět v ř. 21 přiznání k DPH a zároveň v souhrnném hlášení s kódem 3.

Pokud plátce účtuje účast na veletrhu v tuzemsku ostatním osobám povinným k dani se sídlem nebo místem podnikání mimo tuzemsko bude tuto službu uvádět v ř. 26 přiznání k DPH, ale v souhrnném hlášení uvedena nebude.

### ***Poznámky:***

#### **č. 1 k bodu 1.**

Pro účetní a daňové účely je světelné reklamní zařízení považováno za samostatnou movitou věc, a to dle pokynu D-300. Dle tohoto pokynu světelná reklama a elektroinstalace k tomuto zařízení, která je trvale zabudována na konstrukci budovy, nepatří k samostatné movité věci, ale k budově, a tak se bude i odepisovat. [15]

#### **č. 2 k bodu 40 a 41**

Tiskárna vyfakturovala informační brožuru ve snížené sazbě dle § 47 odst. 3. Informační brožura neobsahuje reklamní sdělení, dle přílohy č. 1 k ZDPH je tedy klasifikovaná jako zboží podléhající snížené sazbě daně.

Obchodní firma tuto informační brožuru vyfakturovala taktéž ve snížené sazbě. Data, které ji předal zadavatel, nikterak neupravovala, neprováděla korektury pouze je po nezbytné



úpravě přeposlala tiskárně. Své rozhodnutí fakturovat brožuru jako zboží ve snížené sazbě, pro případnou daňovou kontrolu podepřela rozsudkem soudního dvora (prvního senátu), ze dne 11. února 2010: Daně – Šestá směrnice o DPH – Reprografická činnost – Pojmy ‚dodání zboží‘ a ‚poskytování služeb‘ – Kritéria rozlišení“ viz příloha č. 2.

## 5 ZÁVĚR

Reklama se nám podle úvodní definice, může jevit složitě. Reklamní praktici proto přišli s definicí méně složitou, a to, že reklama je přesvědčování. Krátce řečeno, jde o určitou formu komunikace s obchodním záměrem. Každá obchodní firma má zájem šířit informace o svých produktech a službách. Není, dle mého názoru, účetní jednotka, ve které by se reklama neobjevila.

Obecně lze tedy všem podnikatelům doporučit vymezit jasná pravidla pro provádění reklamy ve svých vnitropodnikových směrnících. A to hlavně menším podnikům, které často mívají k těmto předpisům bagatelizující vztah. Je také žádoucí dodržovat v oblasti reklamy zásadu hospodárnosti a účelnosti. Výši nákladů vynaložených na reklamu ze strany zadavatele neomezuje žádné nařízení ani předpis. Je však důležité vždy zvážit, zda částka vynaložených prostředků na reklamní účely odpovídá velikosti účetní jednotky, množství prodáváného výrobku či poskytovaných služeb. Vzhledem ke skutečnosti, že při případné kontrole ze strany finančního úřadu je důkazní břemeno na straně podnikatele, je žádoucí aby nejen pracovníci účtáren, ale hlavně řídicí pracovníci měli už při uzavírání smluv jasnou představu o účelu vynakládaných prostředků na reklamu. Neměly by nastávat případy, že až při kontrole auditor či pracovníci provádějící účetní závěrku zjistí, že výdaj, který byl celý rok zaúčtován jako dar, je ve skutečnosti sponzoring. Bohužel častým důvodem, hlavně u malých organizací, je přesvědčení podnikatele, že není třeba, aby účetní věděla vše.

To, že nepochopení zákona a z toho pramenící chybné zaúčtování a následně chybné daňové posouzení je u některých podnikatelů záměrem, je bohužel fakt, se kterým ani kvalitně napsaný zákon nic nezmůže. V souvislosti s reprezentací firmy je velmi tenká hranice mezi pozornostmi, všimným či úplatky. Záleží na každém, aby si zvážil případné následky svých činů.

V textu jsou nejprve shrnuta obecná pravidla a s využitím příkladů na konkrétních situacích jsou vysvětleny praktické dopady řešených problémů týkajících se reklamních služeb a zboží.

V jednotlivých kapitolách této práce jsem se zaměřila na problematiku reklamy, reklamních předmětů, nákladů na reprezentaci, propagaci, darů, sponzorování, veletrhů a výstav. Jsou zde popsány situace, kdy dochází k záměně těchto pojmů, což může být z pohledu daňového problematické. Na praktických příkladech je vysvětleno daňové hledisko a to jak z pohledu daně z příjmů, tak z pohledu daně z přidané hodnoty. Pokud existují

k danému tématu limitující parametry, jsou v textu popsány. Novely zákona o dani příjmů a dani z přidané hodnoty, které se do reklamní činnosti promítly, jako např. u veletrhů, jsou rozebrány jak před novelou, tak po novele k 1. 4. 2011.

V účetní části jsou zpracovány jednotlivé účetní případy, se kterými se lze ve vztahu s reklamou setkat. Je samozřejmé, že na jednom příkladu nelze popsat veškeré možnosti a varianty, které nás v praxi mohou potkat. Účetní případy tudíž byly vybrány pouze k danému tématu.

Cíl práce - podrobněji analyzovat problematiku a následně odpovědět na otázku, jak k danému problému přistupovat z hlediska daně z přidané hodnoty, daně z příjmů a ve vybraných případech také z pohledu účetního - byl naplněn.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] *Akademický slovník cizích slov*, Praha, Academia 1997
- [2] BENDA, V. DPH u výstav, veletrhů a kongresů. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010 roč. XI, č. 9, s. 54-57. ISSN 1214-522X
- [3] BENDA, V. Místo plnění u služeb – praktické dopady. *Daně, účetnictví, vzory a případy*, 2010, č. 12, s. 115-156. ISSN 1213-9270
- [4] BENDA, V. Zákon o DPH od 1. 4. 2011 úplné znění s komentářem, *Poradce 9/2011*, ISSN 1211-2437
- [5] BENDA, V. Poskytnutí dárku a obchodního vzorku. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010 roč. XI, č. 4, s. 35-37. ISSN 1214-522X
- [6] HNÁTEK, M. *Hotelnictví a daně*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2008, 164 s. ISBN 978-80-7357-446-8
- [7] HRUŠKA, V. Reklama a propagace z účetního a daňového hlediska. *Daně, účetnictví vzory a případy*, 2010, č. 6, s. 73-120. ISSN 1213-9270
- [8] JANDA, K. Sponzorování, darování, reklama. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 32010 roč. XI, č. 7-8, s. 84-94. ISSN 1214-522X
- [21] KOPŘIVA, J. zdroj dostupný [www.advokacie-brno.cz/index.php/clanky/4-reklama-na-webovych-strankach-opravnost-provozovani-reklamniho-systemu-a-jeho-daove-dopady](http://www.advokacie-brno.cz/index.php/clanky/4-reklama-na-webovych-strankach-opravnost-provozovani-reklamniho-systemu-a-jeho-daove-dopady), staženo 30. 4. 2011
- [9] LEDVINKOVÁ, J. *Novela zákona o DPH 2010 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*, 4.vyd. Praha: 1. VOX a.s., 2010, 238 s. ISBN 978-80-86324-84-5
- [10] MACHÁČEK, I. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2010 roč. XI, č. 12, s. 18-20. ISSN 1214-522X
- [11] MACHÁČEK, I. Daňové výdaje pro rok 2011. *Daně, účetnictví vzory a případy*, 2011, č. 4, s. 2-91. ISSN 1213-9270
- [12] MACHOVÁ, H. Reklama a reprezentace. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2009 roč. X, č. 3, s. 15-18. ISSN 1214-522X
- [13] MACHOVÁ, H. Reklama, dary, dárky. *Poradce 10/2010*, str. 124-135, ISSN 1211-2437
- [14] OGILVY, D. *Vyznání*. 1.vyd. Praha: MANAGEMENT PRESS, Ringier ČR, a.s., 1995. 140 s. ISBN 80-85603-88-8

- [15] RAMBOUSEK, J. *Daň z přidané hodnoty: Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a zákon o dani z přidané hodnoty*. 2.vyd., Praha: ASPI, 2008. 508 s. ISBN 978-80-7357-369-0
- [16] SEDLÁKOVÁ, E. *Daňové a nedaňové výdaje A-Z 2011*, ISBN 978-80-7365-328-6
- [17] SEDLÁKOVÁ, E. Výdaje na reklamu, reprezentaci a propagaci z hlediska ZDP. *Daně a účetnictví bez chyb, pokut a penále*, 2009 roč. X, č. 5, s.29-34. ISSN 1214-522X
- [18] SEDLÁKOVÁ, E., MARTINCOVÁ, D., zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů úplné znění s komentářem, *Poradce 6-7/2011* ISSN 1211-2437
- [19] VYCHOPĚL, J. *Nemovitosti v podnikání*. 1.vyd. Praha: ASPI, a.s. 2008, 144 s. ISBN 978-80-7357-400-0
- [20] VYSEKALOVÁ, J., MIKEŠ, J. *Reklama. Jak dělat reklamu*. 1.vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2003, 124 s. ISBN 80-247-0557-5

## **SEZNAM ZKRATEK:**

DPH	Daň z přidané hodnoty
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZDP	Zákon o dani z příjmů
OPD	Osoba povinná k dani
DU	Daňově účinné
DNU	Daňově neúčinné
PF	Přijatá faktura od dodavatele
PZF	Přijatá faktura od zahraničního dodavatele
VF	Vydaná faktura odběrateli
BU	Běžný účet
VPD	Výdajový pokladní doklad
PPD	Příjmový pokladní doklad
ID	Interní doklad

## **SEZNAM TABULEK**

Tabulka č. 1 Porovnání řešení reklamního a propagačního předmětu v ZDP a ZDPH str.13

Tabulka č. 2 Příklady účetních případů se zaúčtováním str.32 - 35

# PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne: 11. 5 2011

.....  
Pavλίna Duračková

Sládečkova 810/31

715 00 Ostrava - Michálkovice



## **SEZNAM PŘÍLOH**

Příloha č. 1 – seznam použitých syntetických a analytických účtů

Příloha č. 2 - ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu), ze dne 11. února 2010

Daně – Šestá směrnice o DPH – Reprografická činnost – Pojmy „dodání zboží“  
a „poskytování služeb“ – Kritéria rozlišení“

Příloha č. 1 – seznam použitých syntetických a analytických účtů

Ve výše uvedeném účtování byla použita tato metodika při účtování konkrétních účetních operací.

Účtová skupina	<b>02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný</b>
Syntetický účet	021 - Stavby
	022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
Účtová skupina	<b>08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku</b>
Syntetický účet	082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí
Účtová skupina	<b>11 - Materiál</b>
Syntetický účet	111 – Pořízení materiálu
	112 – Materiál na skladě
Účtová skupina	<b>21 – Peníze</b>
Syntetický účet	211 – Pokladna
	221 – Bankovní účet
	261 – Peníze na cestě
Účtová skupina	<b>31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)</b>
Syntetický účet	311- Odběratelé
	321 – Závazky z obchodních vztahů
Účtová skupina	<b>34 – Zúčtování daní a dotací</b>
Syntetický účet	343 – Daň z přidané hodnoty
Účtová skupina	<b>38 – Přejížděné účty aktiv a pasiv</b>
Syntetický účet	381 – Náklady příštích období
	383 – Výdaje příštích období
Účtová skupina	<b>50 – Spotřebované nákupy</b>
Syntetický účet	501 – Spotřeba materiálu - jednorázová reklama (spotřebované letáky, spotřebované reklamní předměty, katalogy)
Účtová skupina	<b>51 – Služby</b>
Syntetický účet	513 – Náklady na reprezentaci

	<i>518 – Ostatní služby – externí služby (inzerce, nájem za reklamní plochy, reprezentace)</i>
Účtová skupina	<b><i>54 - Jiné provozní náklady</i></b>
Syntetický účet	<i>543 – Dary</i>
Účtová skupina	<b><i>60 – Tržby za vlastní výkony a zboží</i></b>
Syntetický účet	<i>602 – Tržby z prodeje služeb</i>
Účtová skupina	<b><i>62 - Aktivace</i></b>
Syntetický účet	<i>622 – Aktivace vnitropodnikových služeb (pomocí tohoto účtu dochází k navýšení ocenění pořizovaného materiálu)</i>

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

11. února 2010(\*)

„Daně – Šestá směrnice o DPH – Reprografická činnost– Pojmy ‚dodání zboží‘  
a ‚poskytování služeb‘ – Kritéria rozlišení“

Ve věci C-88/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 27. června 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 2. března 2009, v řízení

**Graphic Procédé**

proti

**Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,**

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, E. Levits (zpravodaj), M. Ilešič, J.-J. Kasel  
a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: R. Șereș, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 10. prosince 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Graphic Procédé T. Haasem, avocat,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu O. Patsopoulou, Z. Xatzipavlou, V. Karra a M. Apesosem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství M. Afonso, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta,  
rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 5 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Graphic Procédé, společností provozující reprografickou činnost, a Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministerstvo pro rozpočet, veřejné finance a veřejnou službu) ohledně dodatečných výměrů daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a s nimi souvisejících úroků.

## **Právní rámec**

### *Právní úprava Unie*

- 3 Článek 2 šesté směrnice stanoví:  
  
„Předmětem daně z přidané hodnoty je:  
  
1. dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;  
  
[...]"
- 4 Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice:  
  
„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.“
- 5 Článek 6 odst.1 první pododstavec této směrnice stanoví:  
  
„1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.“

### *Vnitrostátní právní úprava*

- 6 Článek 256 všeobecného daňového zákoníku, ve znění platném během daňového období dotčeného v původním řízení, doslovně provádí čl. 5 odst. 1 a čl. 6 odst. 1 šesté směrnice.
- 7 Článek 269 všeobecného daňového zákoníku stanoví:  
  
„1. Zdanitelné plnění se považuje za uskutečněné:  
  
a. Při dodání a koupi zboží dnem dodání zboží a při poskytování služeb [...] dnem poskytnutí služeb [...]
2. Daňová povinnost vzniká:  
  
a. Při dodání a koupi uvedených v písmenu a) čl. 1 [...] ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.  
  
[...]

c. Při poskytování služeb [...] ke dni přijetí záloh, plateb, odměny, nebo na základě povolení ředitele daňové správy dnem vystavení daňového dokladu [...]"

### **Spor v původním řízení a předběžná otázka**

- 8 Reprografická činnost vykonávaná společností Graphic Procédé spočívá v realizaci – za pomoci vlastního materiálu tohoto podniku – kopií dokumentů, spisů a plánů na žádost zákazníků, kterými jsou zejména architektonické kanceláře, projektové kanceláře, muzea, nakladatelé, provozovatelé městských reklamních ploch a ministerstva. Zákazníci společnosti Graphic Procédé zůstávají vlastníky původních dokumentů, jejichž rozmnožení požadují. Výtisky se pohybují v rozmezí od jedné po několik stovek kopií.
- 9 Vzhledem k tomu, že Graphic Procédé měla za to, že činnost, kterou vykonává, je poskytováním služeb, přiznala a odvedla DPH za období od 1. ledna 1991 do 31. prosince 1993 při inkasu fakturovaných částek.
- 10 Správce daně, který měl za to, že činnosti prováděné společností Graphic Procédé představují dodání zboží, opravou daňového přiznání ze dne 27. září 1994 dodatečně doměřil této společnosti DPH ve výši 582 503 FRF (tedy přibližně 88 802 eur), odpovídající fakturované DPH, která ještě nebyla odvedena do státní poklady k 31. prosinci 1993, společně s úroky z prodlení ve výši 39 319 FRF (tedy přibližně 5994 eur).
- 11 Jelikož žádosti o zrušení těchto dodatečných platebních výměrů a úroků z prodlení byly zamítnuty rozsudkem správního soudu v Paříži ze dne 3. dubna 2003 a následně rozsudkem odvolacího správního soudu v Paříži ze dne 15. června 2006, podala Graphic Procédé proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek ke Conseil d'État.
- 12 Conseil d'État, který měl za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, vyžaduje výklad ustanovení šesté směrnice, se rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Jaká kritéria mají být uplatněna za účelem určení, zda je reprografie dodáním zboží, nebo poskytnutím služby?“

### **K předběžné otázce**

- 13 Podstatou otázky překládajícího soudu je zjistit, na základě jakých kritérií je pro účely výběru DPH možno určit, zda taková reprografická činnost, jaká je předmětem věci v původním řízení, musí být kvalifikována jako dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, nebo jako poskytování služeb ve smyslu čl. 6 odst. 1 této směrnice.
- 14 Je třeba rovnou připomenout, že šestá směrnice zavádí společný systém DPH založený zejména na jednotné definici zdanitelných plnění (viz rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 48).
- 15 V tomto ohledu přiznává šestá směrnice velmi širokou působnost DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (viz výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 49).

- 16 Pokud jde o pojem „dodání zboží“, čl. 5 odst. 1 šesté směrnice stanoví, že takovým dodáním se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník. V tomto ohledu judikatura Soudního dvora uvádí, že tento pojem zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla jeho vlastníkem (viz výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 51).
- 17 Pokud jde o pojem „poskytování služeb“, z čl. 6 odst. 1 šesté směrnice vyplývá, že zahrnuje jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5 této směrnice.
- 18 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, pokud je plnění tvořeno souborem dílčích plnění a úkonů, je namístě vzít v úvahu všechny okolnosti, za kterých došlo k dotčenému plnění, za účelem určení jednak toho, zda se jedná o dvě nebo několik odlišných plnění, nebo o jediné plnění, a jednak toho, zda v posledně uvedeném případě musí být toto jediné plnění kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytnutí služeb (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. května 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Recueil, s. I-2395, body 12 až 14; ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 19, a ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 17).
- 19 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že s ohledem na dvojí okolnost, že jednak z článku 2 šesté směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, a jednak plnění spočívající z hospodářského hlediska v jediném plnění nemůže být uměle rozloženo, aby nebylo narušeno fungování systému DPH, se o jediné plnění jedná, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (výše citované rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, body 20 a 22, a Aktiebolaget NN, body 22 a 23).
- 20 V projednávané věci je třeba zjistit, zda s ohledem na charakteristické znaky plnění, které je předmětem původního řízení, poskytuje reprograf zákazníkovi, považovanému za průměrného spotřebitele, několik odlišných hlavních plnění, nebo plnění jediné (v tomto smyslu viz výše citované rozsudky Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20, a Aktiebolaget, bod 20).
- 21 Jak přitom uvádí předkládací rozhodnutí, hospodářským předmětem reprografické činnosti, o kterou se jedná v původním řízení, je rozmnožení ve více či méně vysokém počtu výtisků původního dokumentu dodaného zákazníkem.
- 22 Jak vyplývá ze spisu, tato reprografická činnost se neomezuje na pouhé rozmnožení původních dokumentů, ale je s ní spojena rovněž volba a nastavení fotokopírek, jakož i sestavení, brožování dokumentů a seřazení kopií.
- 23 Z těchto zjištění tudíž vyplývá, že všechny prvky, které tvoří plnění, jež je předmětem původního řízení, se jeví být nezbytnými pro reprografickou činnost a jsou úzce vzájemně spjaty.
- 24 Za účelem určení, zda takové jediné komplexní plnění, jako je plnění ve věci v původním řízení, musí být kvalifikováno jako dodání zboží nebo poskytování služeb, je namístě určit jeho převládající prvky (viz zejména výše citované rozsudky Faaborg-Gelting Linien, body 12 a 14; Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 27, a Aktiebolaget NN, bod 27). Z judikatury v tomto ohledu vyplývá, že určité plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud pro zákazníka není samotným cílem, nýbrž

prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (viz výše citovaný rozsudek Aktiebolaget NN, bod 28).

- 25 Za okolností věci v původním řízení nelze přitom popírat, že samotným cílem činnosti reprografa je poskytnout zákazníkům kopie originálu, který mu zákazníci předem dodali, zatímco sestavení a seřazení těchto kopií před jejich předáním je pouhým prostředkem k tomu, aby reprograf svým zákazníkům poskytl služby za co nejlepších podmínek. Výše uvedená činnost tudíž vede k jedinému nedělitelnému hospodářskému plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.
- 26 Je však třeba připomenout, že určitá činnost k tomu, aby byla kvalifikována jako dodání zboží, musí splňovat kritéria stanovená v čl. 5 odst. 1 šesté směrnice, která jsou uvedena v bodě 16 tohoto rozsudku.
- 27 Předmětem takové činnosti tedy jednak musí být hmotný majetek. Ve věci v původním řízení je patrné, že cílem reprografické činnosti je právě výroba kopií na nosiči, kterým je v tomto případě papír.
- 28 Dále pak podle téhož ustanovení šesté směrnice musí být převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník důsledkem jeho dodání.
- 29 Ve věci v původním řízení přitom předání kopií reprografem zákazníkovi, který si je objednal, odpovídá převodu práva nakládat s nimi jako vlastník ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice. Tento převod se týká právě nosičů, v projednávaném případě listů papíru, na které bylo rozmnožení provedeno, tedy nosičů, které před jejich předáním zákazníkovi vlastnil reprograf. Jelikož reprografův zákazník nebyl nikdy zbaven práva nakládat s nehmotným obsahem kopií, který vyplývá z originálu dodaného zákazníkem, transakce uzavřená s reprografem se týká výhradně nosičů umožňujících předání kopií. Reprografem fakturovaná cena za provedené kopie vskutku není určena s přihlédnutím k duševní hodnotě originálu, nýbrž k technickým vlastnostem kopií, které mají být provedeny, jakož i k počtu objednaných výtisků.
- 30 Je tudíž patrné, že za okolností věci v původním řízení může taková reprografická činnost, jaká je popsána v předkládacím rozhodnutí, naplňovat znaky dodání zboží ve smyslu čl. 5 odst. 1 šesté směrnice.
- 31 Je však třeba zdůraznit, že jak vyplývá z bodu 18 tohoto rozsudku, kvalifikace takové reprografické činnosti, jaká je předmětem věci v původním řízení, jako dodání zboží nebo poskytování služeb musí zohledňovat všechny okolnosti, za kterých je tato činnost vykonávána. Zejména je možné, že se reprografická činnost nemusí omezovat na prosté rozmnožení originálu, ale může být spojena s různými doplňkovými službami, jako je poradenství a přizpůsobení, úprava a změna originálu podle přání zákazníka, za účelem výroby kopií, které jsou v menším či větším rozsahu jasně odlišné od původního dokumentu zprvu dodaného zákazníkem.
- 32 Za těchto okolností a s ohledem na jedinečnost komplexní operace reprografie, jak je připomenuta v bodě 25 tohoto rozsudku, přísluší předkládajícímu soudu ověřit, zda v závislosti na významu těchto plnění pro zákazníka, na rozsahu zpracování původního dokumentu dodaného zákazníkem, na čase nezbytném k výkonu těchto plnění a na jejich podílu na celkových nákladech mohou být uvedená plnění považována za plnění, která nejsou ani v nejmenším podřadná nebo vedlejší, ale jsou v poměru k dodání rozmnožených dokumentů převládající, takže pro příjemce plnění představují samotný cíl přesahující prosté rozmnožení.



- 33 V důsledku toho je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že čl. 5 odst. 1 šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická činnost naplňuje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokumentů na nosiče, přičemž právo s nimi nakládat je převedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková činnost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice, pokud je patrné, že jsou s touto činností spojeny doplňkové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují původní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce představují samotný cíl.

### **K nákladům řízení**

- 34 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

**Článek 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán v tom smyslu, že reprografická činnost naplňuje znaky dodání zboží, pokud se omezuje na prosté rozmnožení dokumentů na nosiče, přičemž právo s nimi nakládat je převedeno z reprografa na zákazníka, který si kopie originálu objednal. Taková činnost však musí být kvalifikována jako „poskytování služeb“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 šesté směrnice 77/388, pokud je patrné, že jsou s touto činností spojeny doplňkové služby, které mohou být vzhledem ke svému významu pro jejich příjemce, k času nezbytnému k jejich provedení, ke zpracování, jež si vyžadují původní dokumenty, a k podílu na celkových nákladech, které toto poskytování služeb představuje, převládající v poměru k dodání zboží, takže pro jejich příjemce představují samotný cíl.**

Podpisy.

---

\* Jednací jazyk: francouzština.